



LA PROBLÉMATIQUE DE MESURE DE LA QUALITÉ D'AUDIT : PROPOSITION D'UNE APPROCHE DE CONCEPTION

Makram Chemangui

► To cite this version:

Makram Chemangui. LA PROBLÉMATIQUE DE MESURE DE LA QUALITÉ D'AUDIT : PROPOSITION D'UNE APPROCHE DE CONCEPTION. Comptabilité et Connaissances, May 2005, France. pp.CD-Rom. halshs-00581155

HAL Id: halshs-00581155

<https://shs.hal.science/halshs-00581155>

Submitted on 30 Mar 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

LA PROBLÉMATIQUE DE MESURE DE LA QUALITÉ D'AUDIT : PROPOSITION D'UNE APPROCHE DE CONCEPTION

Makram CHEMANGUI

Enseignant-chercheur, AUDENCIA Nantes
8 route de la Jonelière, 44312 Nantes Cedex 3
Tel : 33 - (0)2 40 37 34 34
E-mail : mchemangui@audencia.com

RESUMÉ

L'approche traditionnelle de la qualité de l'audit débouche sur une incapacité à évaluer la pertinence des travaux d'audit menés. Nous estimons que le contrôle de la qualité de l'audit doit désormais se situer au niveau de la mise en œuvre. Il s'agit de mesurer l'adaptabilité des travaux d'audit réalisés aux zones de risque de l'entreprise. Dans une perspective d'expérimentation de cette nouvelle approche d'évaluation selon une démarche hypothético-déductive, nous proposons d'explorer le pouvoir de la théorie contractuelle dans l'explication de la qualité des travaux d'audit.

Mots clés : qualité d'audit, audit externe, approches d'évaluation, adaptabilité des travaux d'audit, théorie contractuelle, paradigme de Churchill.

ABSTRACT

The traditional approach of audit quality is today unable to allow a real evaluation of the adequacy of the audit tasks realized. We believe that the control of audit quality must now repose on the adequacy of the audit programs to the risks facing the firm. In order to develop scales, which will enable to experiment this new evaluation approach through a deductive structural analysis, we explore the explanatory power of the contractual theory as to the audit quality tasks.

Keywords: audit quality, external audit, evaluation approaches, audit tasks adequacy, contractual theory, Churchill paradigm.

LA PROBLÉMATIQUE DE MESURE DE LA QUALITÉ D'AUDIT : PROPOSITION D'UNE APPROCHE DE CONCEPTION

RESUMÉ

L'approche traditionnelle de la qualité de l'audit débouche sur une incapacité à évaluer la pertinence des travaux d'audit menés. Nous estimons que le contrôle de la qualité de l'audit doit désormais se situer au niveau de la mise en œuvre. Il s'agit de mesurer l'adaptabilité des travaux d'audit réalisés aux zones de risque de l'entreprise. Dans une perspective d'expérimentation de cette nouvelle approche d'évaluation selon une démarche hypothético-déductive, nous proposons d'explorer le pouvoir de la théorie contractuelle dans l'explication de la qualité des travaux d'audit.

Mots clés : *qualité d'audit, audit externe, approches d'évaluation, adaptabilité des travaux d'audit, théorie contractuelle, paradigme de Churchill.*

ABSTRACT

The traditional approach of audit quality is today unable to allow a real evaluation of the adequacy of the audit tasks realized. We believe that the control of audit quality must now repose on the adequacy of the audit programs to the risks facing the firm. In order to develop scales, which will enable to experiment this new evaluation approach through a deductive structural analysis, we explore the explanatory power of the contractual theory as to the audit quality tasks.

Keywords: *audit quality, external audit, evaluation approaches, audit tasks adequacy, contractual theory, Churchill paradigm.*

Introduction

La problématique de mesure de la qualité d'audit représente un axe de recherche relativement ancien qui a généré des essais divers tant par leurs soubassements théoriques que par leurs orientations empiriques. Depuis les travaux de conceptualisation entrepris notamment par DeAngelo en 1981, les chercheurs s'accordent sur la difficulté d'observation du processus d'audit et la nécessité de recours à des mesures "indirectes". Cependant, les résultats dégagés, parfois contradictoires, mettent des doutes quant à la fiabilité des indicateurs qui en découlent (Pigé, 2003, Wooten, 2003).

L'axe de recherche orienté vers la mesure de la qualité d'audit trouve aujourd'hui ses motivations dans les nouvelles régulations économiques à l'échelle nationale et internationale. La mise en place d'organismes de contrôle-qualité publiques (PCAOB américain, POBA britannique, H3C français, etc.) et le renforcement du rôle des comités d'audit dans le contrôle de la qualité d'audit (Sarbanes Oxley Act aux USA, rapport Cadbury en Grande Bretagne, rapport Viénot en France, etc.) sont autant de réglementations qui nécessitent un travail d'opérationnalisation permettant la mise en œuvre d'une métrique de la qualité d'audit. Mesurer la qualité de l'audit effectivement réalisé dans ses détails est une tâche complexe qui nécessite des grilles d'évaluation de la pertinence de travaux réalisés et des programmes mis en place par les auditeurs.

La question est donc de savoir s'il est possible de reconstituer la nature et l'importance des travaux d'audit réalisés sans se confronter à l'obstacle de l'inobservabilité du processus d'audit ?

A ce titre, nous proposons une approche d'évaluation de la qualité axée sur la nature des travaux d'audit exécutés. Cette approche cherche à mesurer le niveau d'adéquation de ces travaux aux zones de risque de l'entreprise. Dans une perspective de développement d'une métrique appropriée à cette approche selon une démarche hypothético-déductive, nous proposons ensuite un soubassement théorique fondé sur les relations contractuelles de la firme. La construction théorique entreprise nécessite, en plus d'une revue de la littérature existante, un effort de conceptualisation qui permet d'aller au-delà d'une simple synthèse de la connaissance acquise dans le domaine de l'audit et d'aboutir à une représentation théorique pertinente par son pouvoir explicatif de la réalité étudiée.

Dans un premier temps, nous présenterons notre approche d'évaluation des travaux d'audit. Une revue critique préalable des composantes classiques de la qualité d'audit permettra de montrer leurs limites à la fois conceptuelles et empiriques **(1)**. Dans une perspective d'expérimentation de la nouvelle approche d'évaluation selon une démarche hypothético-déductive, nous entamerons ensuite une réflexion sur le pouvoir explicatif du cadre théorique contractuel dans l'évaluation de la qualité des travaux d'audit. Nous proposons enfin le protocole expérimental selon le paradigme de Churchill comme un processus empirique adéquat à la conception et la validation des échelles de mesure à développer **(2)**.

1- La mesure de la qualité d'audit

La qualité de l'audit constitue une garantie fondamentale de la vraisemblance des contrôles et de la crédibilité des rapports divulgués par les auditeurs. La majorité des écrits en la matière considèrent que cette "qualité d'audit" dépend essentiellement de la "qualité de l'auditeur" lui-même, et notamment de son indépendance et de ses compétences. Néanmoins, d'autres recherches récentes contestent ces composantes en démontrant que la relation positive entre la qualité d'audit et la qualité de l'auditeur n'est pas toujours vérifiée. Sur un plan conceptuel, la compétence et l'indépendance sont vulnérables à certains risques courants dans l'entreprise, tels que la sélection adverse et la dépendance envers les dirigeants. La mise en œuvre empirique de cette approche est aussi critiquable vu la variabilité des tendances dégagées et leur incapacité dans la prédiction de la qualité des travaux d'audit réalisés (Lang et Chang, 1994 ; Fuerman, 2004).

1-1- La qualité de l'audit : compétence et indépendance

L'auditeur externe, à travers le contrôle et la publication de son opinion sur la sincérité des comptes de l'entreprise, joue le rôle de garant du respect des caractéristiques qualitatives de l'information comptable et financière à publier. A ce titre, De Angelo (1981a), définit la qualité d'audit comme « *l'appréciation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur va simultanément :*

- *Découvrir une anomalie ou irrégularité significative dans le système comptable de l'entreprise cliente,*
- *Et de mentionner et publier cette anomalie ou irrégularité »* (p. 181)

Cette définition rejoint celle donnée par les normes professionnelles d'audit qui recommandent à l'auditeur la combinaison des deux critères. Le premier dépend largement des moyens mis en œuvre et de la compétence "globale" des auditeurs qui vont réaliser les travaux. Le second critère fait référence à l'objectivité de l'auditeur et surtout à son indépendance par rapport aux groupes de pressions ne souhaitant pas une certaine forme de jugement. D'une façon générale, l'indépendance de l'auditeur externe peut être assurée par sa résistance aux pressions exercées par son client et les autres partenaires de la firme le cas échéant (Clickeman, 1998 ; Prat dit Hauret, 2003).

Cependant, l'approche de DeAngelo se restreint à une vision de "la qualité perçue" de l'audit par le marché. Elle suppose que la qualité de l'auditeur reflète la "qualité actuelle de l'audit" réalisé par ce dernier, ce qui reste à démontrer. Or, de nombreux chercheurs ont retenu cette définition pour la qualité d'audit sans faire la distinction entre les deux concepts (Knapp, 1991 ; Flint, 1988 ; Moizer, 1997 ; Krishnan, 2002). Citron et Taffler (1992) précisent qu'un rapport d'audit sera de qualité s'il est le résultat d'un processus d'audit techniquement compétent et indépendant. De même, Flint (1988) a souligné qu'un audit est de qualité lorsque l'auditeur est probe et intègre d'une part, et compétent sur le plan technique et professionnel d'autre part.

1-1-1- Les limites conceptuelles

De nombreuses études ont montré que les deux caractéristiques principales de la qualité de l'audit, que sont la compétence et l'indépendance, étaient, dans les faits, difficiles à évaluer. Tout d'abord, l'évaluation de la compétence de l'auditeur peut être entachée par le risque de sélection adverse. En présence d'une divergence au niveau des échelles d'intérêt du principal et de l'agent, l'auditeur (agent) apparaît capable d'induire en erreur l'entreprise (principal) sur certaines informations afin de maximiser son utilité¹. Selon Watts et Zimmerman (1985), le problème de sélection adverse peut naître au moment de la signature du contrat. L'auditeur externe peut surévaluer la qualité de ses prestations en induisant en erreur son client. L'auditeur peut recourir à de telles pratiques afin d'obtenir un mandat (dans un marché de concurrence) ou pour justifier des honoraires plus élevés. Le problème de la sélection adverse peut encore subsister pendant la mission d'audit. L'auditeur peut induire en erreur son client sur la composition et la compétence de l'équipe intervenante par rapport aux termes convenus lors de la signature du contrat.

La qualité d'indépendance est soumise elle-aussi à un risque lié à la position spécifique de l'auditeur. Il est, en effet, au centre d'une relation d'agence peu commune. Il est nommé par les actionnaires, sur proposition des dirigeants de la société qu'il devra contrôler, afin de garantir les intérêts de tous les utilisateurs de l'information financière. Pour Goldman et Barlev (1974), différentes sources de pression induisent différents types de conflits d'intérêts qui peuvent conduire l'auditeur à ne pas rester indépendant lors de la formulation de son jugement. Les dirigeants peuvent exercer des pressions sur les auditeurs pour qu'ils ne mettent pas en évidence certains faits découverts et qu'ils acceptent une certification sans réserve alors même que certains traitements comptables restent litigieux.

1-1-2- Les limites empiriques

Compte tenu de la difficulté à faire apparaître la qualité d'audit – en tant que processus – les études empiriques ont fait appel à des mesures indirectes qui vont servir de substitut. Les essais d'évaluation de la qualité d'audit externe s'intègrent dans des soubassements théoriques divers (théories comportementales, théories des signaux, etc.). Par ailleurs, nous pouvons regrouper la majorité de ces recherches sous quatre catégories² :

- Les critères qui cherchent à déterminer la qualité "perçue" par le marché de l'audit, tels que la réputation et la taille du cabinet d'audit.
- Les critères qui s'intéressent à la qualité "intrinsèque" de l'audit externe. Cette approche consiste à évaluer la structure organisationnelle du cabinet en tant que condition interne de la qualité de la prestation donnée par celui-ci.
- Les critères liés au comportement de l'individu-auditeur en tant qu'agent économique (facteurs influents sur le comportement de l'auditeur, étude des comportements de réduction de la qualité du travail, etc.).
- Les critères qui ont cherché à intégrer plusieurs indicateurs dans un construit multidimensionnel de la qualité d'audit.

¹ Les critères de demande d'audit peuvent changer selon les intentions des parties.

² Cette classification n'est pas exhaustive dans la mesure où d'autres études sur la qualité d'audit restent inclassables dans ces catégories, tel que les études de modélisation de la qualité d'audit (voir Wooten, 2003).

La revue des études empiriques permet de mettre en évidence des limites de fiabilité et de validité empiriques. Wooten (2003) et Fuerman (2004) confirment, à travers une revue des variables de mesure les plus utilisées par la littérature, la variabilité des résultats dégagés et leurs divergences. De plus, les variables utilisées reposent sur des critères relativement visibles de la qualité de l'auditeur. Le constat a été fait notamment par Sutton et Lampe (1991) qui pensent que le recours à des indicateurs ne résout pas le problème de la visibilité de tels critères par les autres parties, que ce soit au niveau de l'entreprise ou du marché.

L'ensemble de ces critiques met des doutes sur la validité de l'approche d'évaluation traditionnelle de la qualité d'audit. Néanmoins, la compétence et l'indépendance restent des préalables fondamentaux de la qualité du résultat d'audit. Cette distinction n'est pas sans conséquence sur la qualité de la démarche entreprise par l'auditeur et sur la valeur de son opinion. L'approche d'audit reste une démarche flexible entre les mains des auditeurs pour détecter les anomalies dans les comptes de l'entreprise. Le "risque de non-détection" est plus ou moins important selon le modèle d'audit mis en place par l'auditeur (approche d'audit globale, approche d'audit par les risques, etc.).

1-2- Proposition d'une approche de mesure du niveau d'adaptation des travaux d'audit

Au-delà des conditions de compétence et d'indépendance de l'auditeur en tant que garanties de la qualité d'audit, plusieurs recherches récentes se sont intéressées directement aux travaux d'audit réalisés (Hopkins, 1996 ; Behn et al., 1997 ; Mock et Wright, 1999). Ces études ont traité aussi bien du champ d'intervention actuel de l'audit ainsi que de l'étendue de ses objectifs. Les motivations essentielles de ces recherches consistent à évaluer le processus de l'audit (abstraction faite de la qualité personnelle de l'auditeur), voire même la remise en cause de ses objectifs actuels.

A ce titre, Lam et Chang (1994) ont proposé d'évaluer la qualité de l'audit mission par mission (Engagement-by-engagement) plutôt que définir une qualité permanente de l'auditeur et des ses audits. D'ailleurs, un cabinet d'audit peut ne pas réaliser ces missions avec le même niveau de qualité. Il est donc nécessaire de faire la distinction entre la qualité de l'auditeur basée sur le concept de cabinet et la qualité de l'audit basée sur le concept de service. Cette distinction conceptuelle doit être accompagnée par le développement d'une nouvelle approche d'évaluation de la qualité de l'audit en tant que service. C'est dans ce contexte que s'inscrit notre approche. Elle consiste à construire un modèle d'évaluation axé sur la mesure du niveau d'adaptation de l'audit aux caractéristiques de l'entreprise et aux zones de risque inhérentes. En d'autres termes, il s'agit de vérifier si les travaux d'audit réalisés répondent aux soucis de contrôle associés aux spécificités de l'entreprise.

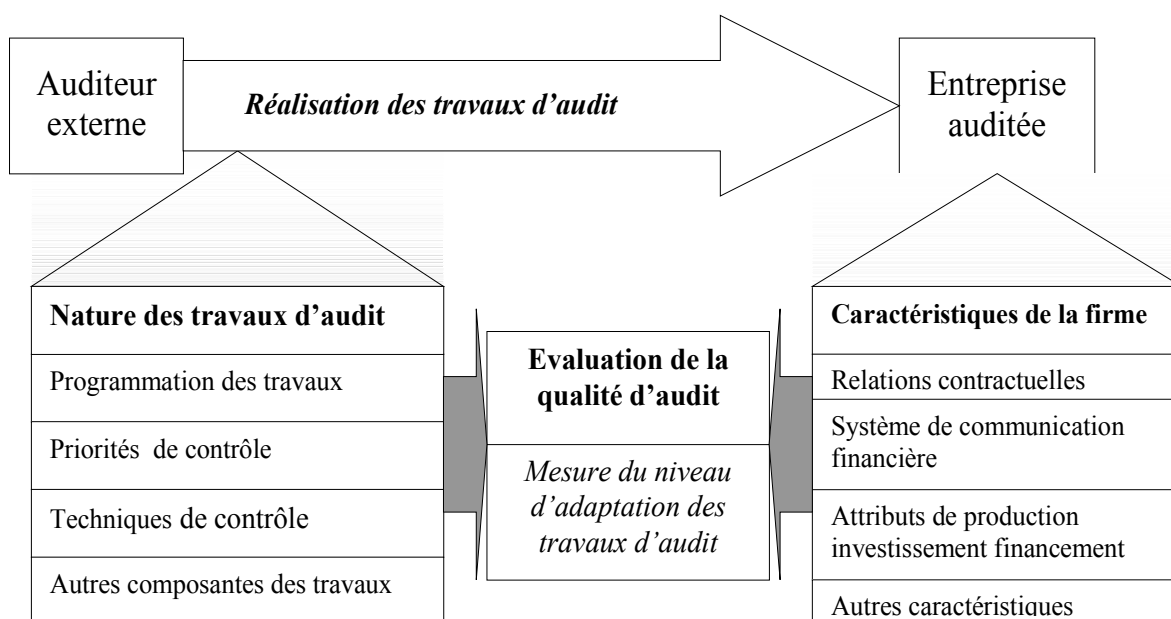
Dans un premier temps, nous présenterons la notion d'adaptabilité des travaux d'audit qui représente la pierre angulaire de notre approche d'évaluation. Dans un second temps, nous exposerons les contraintes en termes d'étendue et de composition des travaux d'audit à prendre en compte.

1-2-1- La notion d'adaptabilité des travaux d'audit

L'efficacité a priori d'une technique de contrôle par rapport à une autre va dépendre largement de sa capacité à résoudre les problèmes et les dysfonctionnements spécifiques existant au sein d'une entreprise donnée. Une technique de contrôle est jugée efficace si elle est capable, en tenant compte de son pouvoir de détection et d'explication, de résoudre le problème auquel l'entreprise est confrontée. En prenant l'exemple d'un problème de qualité de la production, il est évident qu'un mécanisme de contrôle qui va mettre en place des techniques quantitatives de productivité ne peut permettre ni la détection ni l'explication du problème de qualité en question. A partir de ce constat, nous pouvons juger cette technique de contrôle comme pas ou peu adaptée à la résolution d'un tel problème.

En définitive, mesurer le degré d'adaptabilité des travaux d'audit, c'est évaluer si les techniques et moyens de contrôle mis en place par les auditeurs permettront de détecter et d'évaluer l'importance des dysfonctionnements existants au niveau de l'entreprise (Figure 1).

Figure 1- Approche d'évaluation de la qualité axée sur le niveau d'adaptation des travaux d'audit



1-2-2- Les contraintes à prendre en considération dans l'application du concept d'adaptabilité dans le cadre de l'audit

L'évaluation en termes d'adaptabilité n'est pas facile à mettre en œuvre dans le domaine de l'audit, et ce essentiellement pour deux raisons. La première tient à l'étendue du champ d'intervention de l'audit : les états financiers de l'entreprise doivent fournir une image fidèle de l'entreprise dans son ensemble. La seconde est liée à l'identification des dysfonctionnements potentiels au sein de l'entreprise.

Le champ d'intervention de l'audit

L'étendue du champ d'intervention de l'audit fait qu'il est tenu de résoudre un ensemble de problèmes et dysfonctionnements nécessitant l'intervention :

- Sur différentes fonctions de l'entreprise : aspects organisationnels, informationnels, financiers.
- Sur plusieurs niveaux de l'organisation : contrôle des relations internes, des relations dirigeants-actionnaires, des relations dirigeants-créanciers, des relations avec les organismes dotés d'un pouvoir de réglementation et de contrôle (l'Etat, les organismes de prévoyance sociale), etc.
- Et en tenant compte du degré d'importance des différentes fonctions ou des relations entre les acteurs.

L'importance relative des éléments à étudier dépend fortement des caractéristiques intrinsèques des entreprises. Il s'agit ainsi de la structure de propriété (entreprises familiales, managériales, institutionnelles)³, de la structure de financement (le niveau d'endettement), de la nature des actifs (les actifs en place/ les opportunités d'investissement), de la complexité sectorielle (secteur financier, pétrolier), etc.

Ainsi, l'évaluation de l'adaptabilité de l'audit doit passer nécessairement par une prise en compte de l'ensemble de ses travaux tout en essayant de vérifier leur conformité avec les prérogatives de contrôle spécifiques de l'entreprise audité. Ceci suppose l'analyse détaillée des travaux d'audit pour savoir s'ils ont permis un contrôle adéquat des zones de risque de l'entreprise. Il ne s'agit donc pas d'une évaluation axée sur un seul critère telle qu'on peut la faire avec une technique standard de contrôle, il est question de recenser l'ensemble des travaux réalisés dans le cadre d'une mission d'audit et de voir si cette démarche de contrôle coïncide avec les besoins de contrôles tels que définis par les spécificités de l'entreprise et selon les priorités qui s'imposent. Si on prend l'exemple d'une entreprise familiale non cotée, il apparaît que le risque de manipulations au niveau du système de communication par rapport aux actionnaires se trouve réduit puisque c'est une même famille qui subit les conséquences patrimoniales des décisions managériales. Par contre, le risque vis-à-vis des autres acteurs que sont les clients, les fournisseurs et les créanciers demeure très significatif. Le système d'information comptable peut tendre à sous-évaluer les difficultés de l'entreprise pour favoriser sa continuité d'exploitation.

L'identification des dysfonctionnements : l'analyse des zones de risque

La deuxième contrainte dans l'évaluation de la qualité en termes d'adaptabilité des travaux d'audit est d'identifier, a priori, les problèmes et dysfonctionnements qui peuvent exister au sein de l'entreprise. C'est à l'auditeur de faire les investigations nécessaires pour détecter ces dysfonctionnements. Or, ces investigations sont difficiles à mener avant le lancement de la mission. C'est ainsi qu'on peut se poser la question de la détection des dysfonctionnements avant que l'auditeur n'engage les travaux effectifs de contrôle.

³ Cette typologie de structure de propriété a été présentée par Charreaux (1987) pour l'analyse du rôle des mécanismes de contrôle dans le gouvernement des entreprises.

Il faut reconnaître qu'il est quasiment impossible de recenser, a priori, toutes les anomalies dans des systèmes parfois aussi complexes que l'organisation d'une entreprise. Cette difficulté est reconnue par les auditeurs externes qui ont développé un certain nombre de techniques et d'examen préliminaires leur permettant d'avoir une estimation plus ou moins complète de ces éléments. C'est ainsi que les auditeurs vont chercher, dès le début de la mission, les indicateurs de ces anomalies qualifiées de "zones de risque". Les zones de risque sont identifiées dès le début de la mission, et ce notamment à travers un examen préalable global dans la phase de prise de connaissance générale de l'entité. L'approche d'identification des zones de risque se fait à travers l'analyse des caractéristiques de l'entreprise (situation financière, organisationnelle, relations avec les partenaires, système d'information, etc.) et le recensement des risques probables qui y sont associés. L'identification préalable des zones de risque prioritaires permet aux auditeurs de construire leur programme de travail et d'affiner les techniques de contrôle à mettre en place.

2- La vision contractuelle de la firme : un cadre conceptuel approprié

Après la mise en évidence de la notion d'adaptabilité des travaux d'audit, se pose la question de savoir quelles sont les caractéristiques de l'entreprise qui permettent de recenser les zones de risque à contrôler par les auditeurs. Plusieurs auteurs ont essayé de dresser une grille d'éléments qui peuvent définir la situation de l'entreprise en termes de risques (au niveau organisationnel, financier, stratégique, concurrentiel, etc.). Selon Bell et al. (1997), les risques qui ont leur origine dans l'environnement interne peuvent prendre la forme de :

- Une configuration inadéquate de l'organisation;
- Une culture interne faible;
- Une capacité de concurrence inférieure due à l'inexistence d'avantage compétitif;
- Une communication interne inefficace.

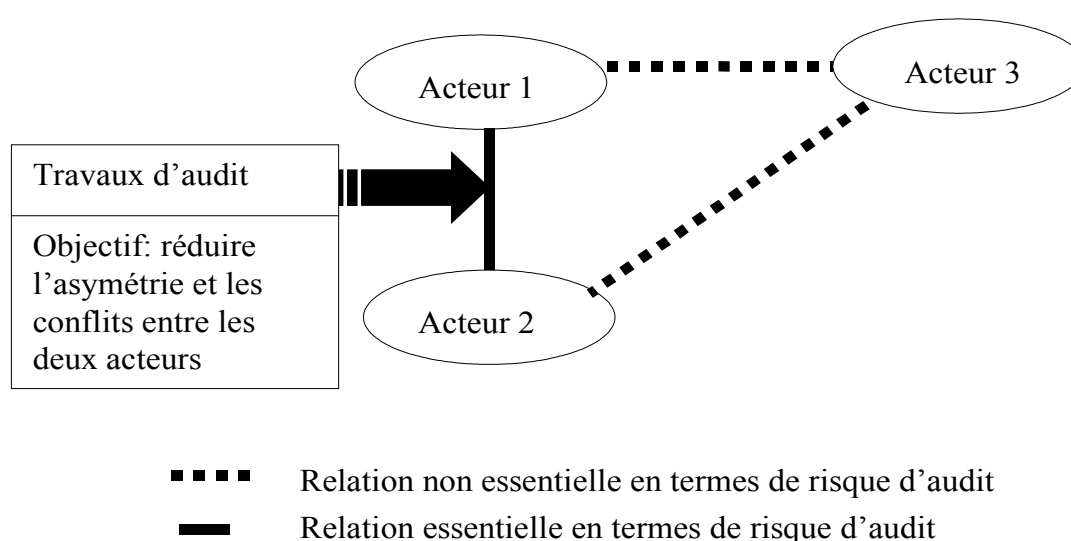
Le cadre d'analyse contractuel offre une autre typologie des zones de risque dans les entreprises selon la nature et l'importance des relations d'agence (internes et externes). Cette configuration peut constituer un cadre conceptuel propice à l'évaluation du niveau d'adaptation des travaux d'audit aux caractéristiques de l'entreprise. Les relations d'agence, sont génératrices d'un ensemble de problèmes, ce qui pousse les différentes parties à se prémunir contre celles-ci, par la mise en place d'un éventail de moyens et de mécanismes, auxquels s'associent des coûts que l'on désigne "coûts d'agence" (Jensen et Meckling, 1976). Les spécificités de ces relations et leur niveau d'importance au sein de la firme vont définir la nature des problèmes de contrôle associés. L'analyse du tissu contractuel de la firme constitue ainsi une mise en évidence préalable des zones de risque ainsi que des contrôles à mettre en œuvre par les auditeurs. Selon cette vision, des travaux d'audit adaptés aux relations contractuelles de la firme doivent tenir compte de trois éléments fondamentaux :

- ✎ La nature de chaque relation d'agence.
- ✎ L'importance de chaque relation d'agence dans le tissu contractuel de la firme.
- ✎ Le système de communication financière comme source d'information pour les différentes parties contractantes.

2-1- La nature de la relation d'agence

Selon le niveau de convergence d'intérêts entre deux parties, une relation d'agence peut être conflictuelle⁴ ou non conflictuelle⁵. L'identification de la nature de la relation permet de déterminer les zones de risque prioritaires à contrôler. A titre d'exemple, si on suppose l'existence d'un conflit d'intérêt entre deux acteurs, la mise en place d'un mécanisme de contrôle sera nécessaire (Figure 2). Ce dernier doit appliquer un certain nombre de techniques de surveillance de nature à réduire ce conflit. Cette configuration trouve son fondement dans les hypothèses classiques de la théorie de l'agence. Depuis les premiers travaux de Jensen et Meckling (1976), les rôles escomptés de l'audit ont été définis selon l'approche principal-agent (agent-principal approach). Selon ces auteurs, l'appel à l'audit externe permet d'identifier et de faire converger les intérêts des dirigeants avec ceux des actionnaires.

Figure 2- Rôle de l'audit dans l'hypothèse d'une relation conflictuelle entre les acteurs 1 et 2



Par contre, s'il s'avère, tel que préconisé par la thèse de l'enracinement, que le conflit n'est pas systématique dans la mesure où les deux acteurs peuvent arriver à converger leurs intérêts. Dans ce cas, les mécanismes de contrôle implantés initialement seront tout simplement déjoués. Ainsi, si on suppose qu'en raison d'une convergence d'intérêts entre les deux acteurs, la probabilité de conflit n'existe que marginalement, deux conséquences peuvent être observées à ce niveau. La première est que la mise en place d'un mécanisme de contrôle (tel que l'audit) ayant pour objectif de réduire le conflit entre nos deux acteurs s'avère inutile puisque la relation est désormais non conflictuelle. Nous pouvons qualifier ce contrôle de "non adapté" aux caractéristiques de cette relation. En fait, la technique de contrôle utilisée sera orientée vers le recensement et la correction des effets conflictuels dans cette relation alors qu'elle ne l'est pas. C'est le cas du contrôle de l'exactitude des informations échangées entre les deux acteurs en supposant qu'elles sont manipulées par l'un d'eux, pour induire l'autre en erreur, ce qui n'est justement pas le cas vu leurs intérêts communs.

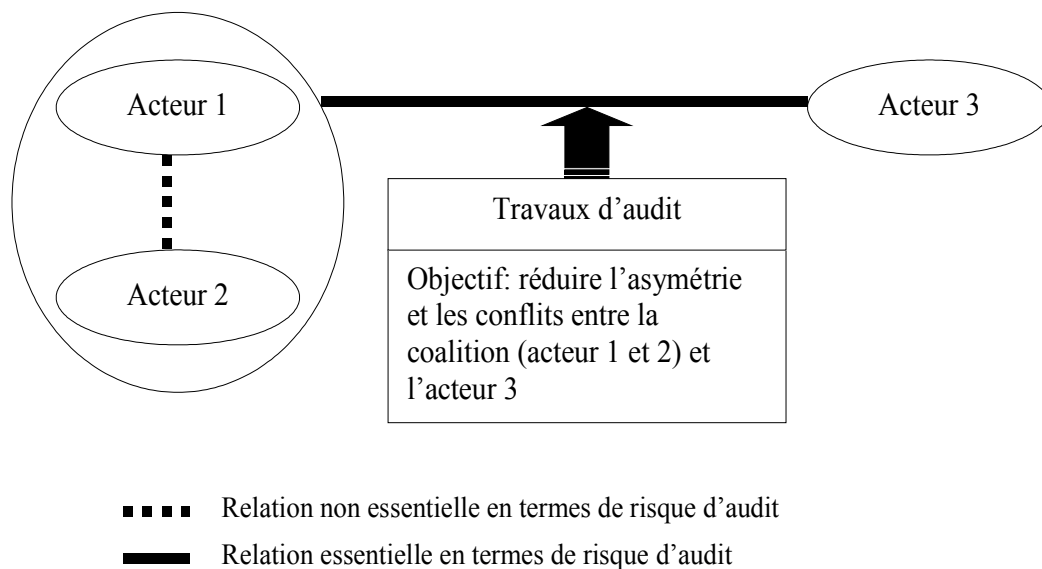
⁴ Selon la théorie traditionnelle de l'agence avec l'hypothèse de conflits d'intérêts entre l'agent et le principal.

⁵ La thèse de l'enracinement des dirigeants a démontré que certaines relations, considérées comme conflictuelles par la théorie traditionnelle de l'agence, sont plutôt non conflictuelles.

La deuxième conséquence est que cette situation de complaisance peut augmenter les risques extérieurs à cette relation et qui peuvent être désastreux pour les autres acteurs. Les deux premiers acteurs, se mettant d'accord sur des objectifs communs, vont constituer une coalition cherchant à maximiser son utilité même au détriment des autres parties. Ce peut être le cas des dirigeants qui, par une stratégie appropriée, peuvent constituer une coalition avec les salariés, notamment ceux dont la valeur du capital humain est élevée, quitte éventuellement à adopter une stratégie contraire à l'intérêt des actionnaires (Paquerot, 2000).

Selon cette configuration contractuelle, un audit de qualité doit focaliser ses efforts sur la sauvegarde des intérêts des parties menacées par cette coalition. Le partage d'une partie de la richesse de l'entreprise entre les deux parties complaisantes et le degré de vraisemblance des informations divulguées par eux à l'extérieur de la coalition doivent constituer des zones de risque prioritaires pour l'auditeur (Figure 3).

Figure 3- Rôle de l'audit dans l'hypothèse d'une relation non-conflictuelle entre les acteurs 1 et



2


2-2- L'importance de la relation d'agence dans le tissu contractuel de la firme

L'importance d'une relation d'agence par rapport aux autres relations qui composent le tissu contractuel de l'entité varie d'une entreprise à l'autre selon le niveau d'influence et le rapport de force qui existe entre les différents acteurs et partenaires (Charreaux, 1997). Si on prend l'exemple d'une firme dont le capital est ouvert à plusieurs actionnaires non dirigeants, les conflits d'intérêts entre dirigeants et actionnaires seront beaucoup plus importants que ceux existant au niveau d'une entreprise familiale (confusion entre la fonction de propriété et de décision). Il en est de même lorsqu'on compare des entreprises de grande taille (avec une délégation accrue du pouvoir) et des PME-PMI. Ce raisonnement devient de plus en plus complexe lorsqu'on tient compte des groupes d'intérêts au sein de la firme qui peuvent être en situation conflictuelle ou non conflictuelle. On peut ainsi être confronté à des alliances et des

stratégies d'enracinement par les dirigeants destinées à inverser les rapports de force au sein de la firme.

La composition du tissu contractuel de la firme va donc définir les zones de risque prioritaires à prendre en considération par les auditeurs en adaptant leurs programmes d'audit. Cette adaptation est soutenue par un principe d'audit généralement admis (notamment en matière d'audit financier et comptable) qui est "le principe de l'importance relative". Ce dernier plaide pour une hiérarchisation des risques de l'entreprise en fonction de leur impact sur la fidélité des informations. L'application de ce principe impose une hiérarchisation des risques liés aux relations contractuelles en fonction de leur importance dans le tissu contractuel de l'entreprise (Figure 4).

Figure 4- Hiérarchisation des zones de risque selon l'importance relative des relations d'agence dans le tissu contractuel de la firme auditée

Importance relative des relations d'agence de la firme auditée		Hiérarchisation des zones de risque
Relation d'agence B		1- Risque lié à la relation d'agence B
Relation d'agence A		2- Risque lié à la relation d'agence A

Cette classification de l'importance des risques doit être faite aussi en fonction de leurs impacts sur le domaine visé par l'auditeur, à savoir, la communication comptable et financière. Or, la nature des utilisateurs privilégiés de l'information financière est définie aussi par la structure de propriété et de financement de l'entreprise (niveau d'ouverture du capital, niveau de recours au marché des capitaux, etc.). D'une entreprise à capital ouvert à une entreprise familiale, l'audit financier doit apporter une réponse compatible aux attentes des principaux utilisateurs, ce qui suppose un arbitrage préalable par l'auditeur.

2-3- Le système de communication financière : un outil d'appréciation entre les parties

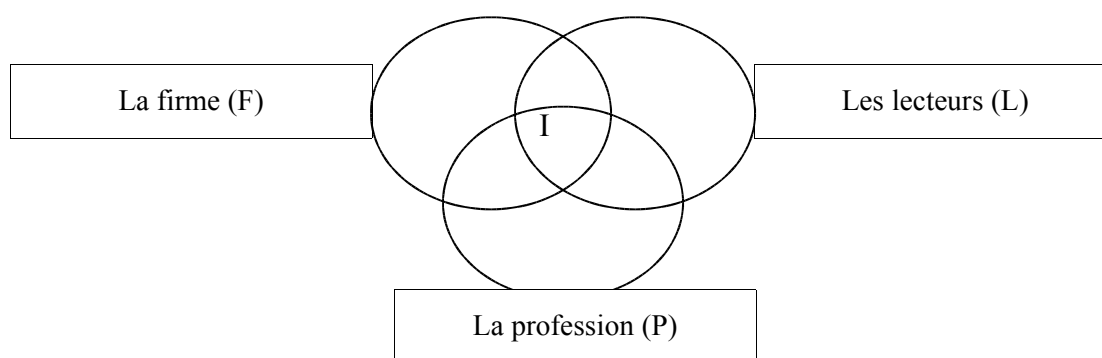
Le système de communication financière (essentiellement la comptabilité financière) peut être considéré comme une partie intégrante du système de gouvernement de l'entreprise. En effet, la production de l'information financière et sa diffusion influencent le processus de création et de répartition de la valeur en intervenant dans la formation des contrats et les transactions. Cette représentation de la comptabilité, fondée sur l'efficacité organisationnelle, incite à établir un lien direct entre la théorie de la comptabilité et la théorie de la gouvernance des entreprises (Charreaux, 2000).

L'information financière contribue aussi à circonscrire l'espace discrétionnaire des dirigeants, dans la mesure où il constitue un outil d'appréciation de la performance à la disposition des partenaires de la firme. D'une façon générale, chacune des parties souhaite disposer des informations suffisantes sur l'autre pour réduire le risque de la transaction.

L'information financière joue un rôle important dans le contrôle exercé par les acteurs dans une relation d'agence. En fait, cette information est à la fois l'objet du contrôle et la ressource permettant d'exercer celui-ci. Ceci implique que sans information, il est impossible aux acteurs de contrôler les actions des autres parties impliquées.

Belkaoui (1984) a présenté l'information financière au cœur d'une relation conflictuelle à trois intervenants : les dirigeants, les utilisateurs des états financiers et les auditeurs. Le cercle (L) représente les intérêts des lecteurs en terme d'information désirée. Le cercle (F) l'ensemble des informations que la firme accepte de publier. Le cercle (P) l'ensemble des informations que la profession est à même de produire et de vérifier conformément à des principes généralement admis. « *Ces trois cercles permettent de distinguer sept zones d'informations, chacune étant l'expression des informations acceptables par un ou deux de trois groupes* » (Belkaoui, 1984, p.141). Cette situation met en lumière la complexité d'un audit de qualité par un professionnel qui est aussi en relation contractuelle avec les autres parties.

Figure 5- Position du système de communication financière dans le cadre d'une relation à trois parties : dirigeants- utilisateurs- auditeurs



Source : Belkaoui A. (1984), "Théorie Comptable", Presse de l'université du Québec, p. 140.

En tant qu'outil de surveillance mutuelle entre les parties contractantes, le système de communication financière constitue un domaine de contrôle essentiel à prendre en considération par l'audit. Ce dernier représente un mécanisme de contrôle spécifique pour garantir les caractéristiques qualitatives de l'information financière, et ce à travers le perfectionnement du système de contrôle interne et l'audit financier. L'utilité de l'information comptable auditée dans la protection des parties a fait l'objet de plusieurs études. Baker et Wruck (1989) montrent que les documents comptables audités constituent des moyens pour les créanciers de surveiller le respect des clauses de "debt convenant"⁶. Notons que le rôle joué par l'audit dépend de la nature des utilisateurs privilégiés de l'information financière. Si on prend l'exemple des entreprises ouvertes, les normalisateurs nationaux⁷ et internationaux⁸ veulent privilégier les utilisateurs externes à travers les normes d'évaluation et de présentation de l'information financière. Dans ce cas, les auditeurs doivent orienter leurs travaux sur les informations à destination externe (états financiers, rapports annuels à publier) plutôt que

⁶ C'est le cas aussi des changements de la politique comptable et financière qui représentent des mesures complémentaires dans le système de prise de décision des investisseurs (Healy et Palepu, 1995).

⁷ C'est le cas du CNC en France.

⁸ On peut citer : IASB, IFAC, etc.

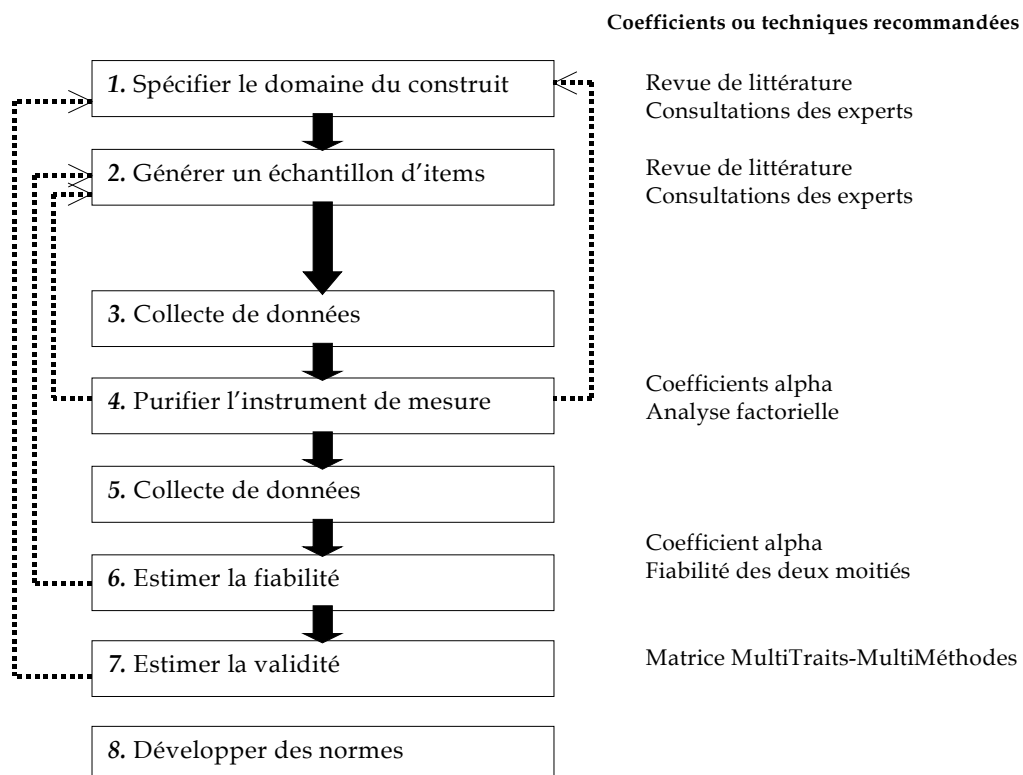
celles à destination interne. Inversement, dans les entités fermées, le souci de divulgation externe se trouve limité et l'effort d'audit est mis surtout sur l'information à destination interne.

2.4- La démarche de construction d'une métrique de la qualité des travaux d'audit

La démarche empirique constitue un maillon important de tout processus de recherche en tant qu'interface entre la théorie et le terrain. Elle conditionne la fiabilité des résultats obtenus et la crédibilité des interprétations qui en découlent. Une revue des recherches sur la qualité d'audit ne permet pas de relever des méthodologies adéquates au développement d'une échelle de mesure multidimensionnelle. En effet, la majorité des recherches en la matière a cherché à définir les rôles de l'auditeur sans passer à une phase d'opérationnalisation empirique permettant d'identifier la nature et le niveau des travaux d'audit nécessaires pour atteindre les objectifs de contrôle visés (Meckling 1976, Fama 1982, Anderson et al. 1993).

En élargissant notre revue à d'autres domaines comparables de recherche, nous avons relevé la présence de plusieurs méthodologies permettant la construction des échelles de mesure d'un construit théorique. Parmi les approches de construction adoptées, l'approche hypothético-déductive a montré son utilité et son efficacité dans plusieurs domaines de recherche (marketing, management, sciences sociales,...). Churchill (1979) a développé dans le cadre de cette approche une démarche d'ordre méthodologique appelée "Paradigme de Churchill". En intégrant les connaissances concernant la théorie de la mesure ainsi que les techniques appropriées pour l'améliorer dans une procédure systématique, la démarche de Churchill permet de construire avec rigueur des instruments de mesure de type questionnaires à échelles multiples. Ce protocole expérimental, très souvent utilisé par les chercheurs en Marketing (Amine 1993 ; Bearden et al 1999, D'Astous et al 1989, Evrard et al 1997), offre aussi la possibilité d'affiner l'analyse quantitative par une analyse qualitative.

Figure 6- Démarche du paradigme de Churchill.



L'adéquation de ce protocole empirique à notre proposition d'évaluation peut être articulée autour de deux points essentiels :

- Tout d'abord, la robustesse de la démarche empirique dans la construction d'échelles multi-items (Churchill, 1995 ; Edwards, 2001) permettra de refléter les différents niveaux d'intervention et leurs complexités techniques dans une mission d'audit. L'échelle de mesure à développer peut ainsi être composée de plusieurs énoncés (les travaux d'audit réalisés) qui se structurent en plusieurs dimensions (caractéristiques des entreprises).
- Ensuite, le développement d'une mesure parfaite du phénomène étudié (vraie valeur) s'avère difficile lorsque le domaine étudié porte sur des attitudes et des perceptions subjectives, ce qui est le cas de la population d'auditeurs à consulter. C'est ainsi que les différentes étapes proposées dans le paradigme de Churchill visent à réduire les deux types d'erreur de mesure : erreur aléatoire et erreur systématique. La phase exploratoire tente de réduire l'erreur aléatoire, c'est-à-dire l'exposition de l'instrument aux aléas tels que les circonstances ou l'humeur des personnes interrogées (Evrard et al., 1993). La phase de validation essaie de réduire non seulement l'erreur aléatoire, mais aussi l'erreur systématique liée à la conception de l'instrument.

Néanmoins, la proposition d'une nouvelle approche d'évaluation à ce niveau et sa déclinaison empirique doivent être accompagnées de précautions supplémentaires pour garantir la fiabilité et la validité des échelles de mesure à développer. Trois aspects principaux devront être pris en compte :

- Le caractère opérationnel du concept à mesurer à travers une revue de la littérature et la consultation des experts en la matière pour aboutir à une version expérimentable de l'échelle de mesure. L'étude approfondie des référentiels, plutôt à dominante professionnelles en matière d'audit, permettra de classer les contrôles réalisés par les auditeurs en fonction des objectifs et des caractéristiques de l'entreprise. La construction d'un tel classement constitue une étape préparatoire pour engager une série d'entretiens et de discussions avec des professionnels de l'audit, ce qui va permettre de purifier les items présentés et en générer d'autres le cas échéant.
- La conception d'une expérimentation propre à tester les hypothèses de travail, et qui se traduit par la mise en place d'une collecte adaptée. Les tests qualitatifs et quantitatifs doivent être réalisés en impliquant des professionnels de l'audit dans la conception et dans la validation des échelles. Cette technique de consultation a été souvent utilisée pour profiter des recommandations des experts sur le terrain (De Vellis, 1991 ; Churchill, 1995).
- Le recours à des méthodes statistiques adéquates au regard de la forme prise par les données. Des tests statistiques de fiabilité et de validité vont permettre de dégager une métrique de la qualité des travaux d'audit qui puisse être utilisable pour d'autres études en la matière. En tenant compte encore une fois de la quasi-absence de recherches antérieures semblables ou comparables en matière d'audit, il serait nécessaire de prendre plus de précautions dans l'élimination des énoncés (purification des items).

Conclusion

Notre proposition d'évaluation directe de la qualité d'audit s'inscrit dans le cadre d'une réflexion générale autour des objectifs de l'audit et de son nouveau champ d'intervention. Notre approche consiste à mesurer le niveau d'adaptation des travaux d'audit aux priorités de contrôle de la firme. Dans cette perspective, la vision contractuelle de la firme offre un soubassement théorique propice au développement d'une échelle de mesure selon une démarche hypothético-déductive. La présentation de l'entreprise comme un nœud de contrats entre différentes parties permet de visualiser plusieurs zones de risque à prendre en considération par l'auditeur dans la programmation de ses travaux.

En continuité avec cette nouvelle approche d'évaluation, le développement d'une voie de recherche est largement lié à la présence d'échelles de mesure fiables des travaux d'audit. Après la définition d'un construit théorique, la conception et la validation d'échelles de mesure, via un protocole empirique approprié, constituent les deux phases méthodologiques à mettre en oeuvre pour la finalisation d'une métrique robuste de la qualité d'audit. Nous considérons qu'une méthodologie qui associera successivement recherches documentaires, phase qualitative (en impliquant les experts de l'audit) et phase quantitative est nécessaire en vue d'aboutir à la création d'une échelle de mesure disposant d'une fidélité et d'une validité satisfaisantes. Une démarche selon le paradigme de Churchill peut représenter une déclinaison empirique adéquate.

Bibliographie

- Baker G. et Wruck K. (1989), "Organisational changes and value creation in leverage buy outs: the case of the O.M Scott & Sons companies", *Journal of Financial Economics*, vol. 25, pp.163-190.
- Behn B.K., Carcello J.V., Hermanson D.R. et Hermanson R.H. (1997), "The determinants of audit clients satisfaction among client of big six firms", *Accounting Horizons*, vol. 11, n° 1, pp.7-24.
- Belkaoui A. (1984), *Théorie comptable*, Presse de l'université du Québec, Canada.
- Bell T.B., Marrs F.O., Solomon I. et Thomans H. (1997), *Auditing organization through a strategic – systems lens*, The KPMG Business Measurement Process.
- Charreaux G. (1997), *Le gouvernement des entreprises, corporate governance, théories et faits*, Ed Economica.
- [Charreaux G. \(2000\). "Gouvernement d'entreprise et comptabilité", in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, pp. 743-756.](#)
- Citron D.B. et Taffler R.J. (1992), "The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis", *Accounting and Business Research*, vol. 22, n° 88, pp.337-345.
- De Angelo L.E. (1981a), "Auditor size and audit quality", *Journal of Accounting and Economics*, n° 3, pp.183-199.
- Flint D. (1988), *Philosophy and Principles of Auditing*, Macmillan Education, London.
- Furman R.D. (2004), "Audit quality examined one large CPA firm at a time: MID-1990's empirical evidence of a precursor of Arthur Anderson's collapse", *Corporate Ownership and Control*, vol. 2, n° 1, pp. 137-148.
- Goldman A. et Barlev B. (1974), "The auditor firm conflict of interests: its implications for independence", *The Accounting Review*, vol. 49, n° 4, pp. 707-718.
- Hopkins D. (1996), "The Auditing Business", *Internal Auditor*, vol. 25, n° 4 , pp.44-51
- Jensen M.C. et Meckling W.H. (1976), "Theory of the firm, managerial behavior, agency costs and ownership structure", *Journal of Financial Economics*, vol. 3, n° 4, pp. 305-360.
- Knapp M.C. (1991), "Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 10, n° 1, pp.615-637.
- Krishnan G.V. (2002), "Audit Quality and the Pricing of Discretionary Accruals", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 22, n°1, pp.109-126.
- Lam S. et Chang S. (1994), " Auditor Service Quality and Auditor Size: Evidence from Initial Public Offerings in Singapore", *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, Vol. 3, n° 1: pp.103-114.
- Mock T.J. et Wright A.M. (1999), "Are audit program plans risk-adjusted?", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 18, n° 1, pp. 55-74.
- Moizer P. (1997), "Auditor reputation: the international empirical evidence", *International Journal of Auditing*, vol. 1, n° 1, pp.61-74.
- Paquerot M. (2000), "Efficacité des structures de contrôle et enracinement des dirigeants", *Finance Contrôle Stratégie*, coll. H. Alexandre.
- Pigé B. (2003), "Les enjeux du marché de l'audit", *Revue Française de Gestion*, vol. 29, n° 147, pp. 87-103

- Prat dit Hauret, C., "Audit et développement moral cognitive", *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 2003, vol. 6, n° 3, pp.117-136.
- Sutton S.G. et Lampe J.C. (1991), "A framework for evaluating process quality for audit engagements", *Accounting and Business Research*, vol. 21, n° 83, pp. 275-288.
- Thierry - Dubuisson S. (2003), "Approche par les risques : les auditeurs peuvent –ils innover ?", *Comptabilité – Contrôle – Audit*, numéro spécial, mai 2003, p. 249-268
- Tondeur H. (2003), "Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes", 24^{ème} Congrès de l'AFC, 22-23 mai 2003, Louvain La Neuve
- Watts R.L. et Zimmerman J.L. (1986), *Positive accounting theory*, Prentice-Hall, Contemporary Topics in Accounting Series, Englewood Cliffs, New Jersey.
- Wooten T.C. (2003), "Research about audit quality", *CPA Journal*, vol. 73, n° 1, pp. 48-64.